
IMPOSTOS DIFERIDOS NA ATIVIDADE PECUÁRIA ORIGINADOS DA AVALIAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS PELO VALOR JUSTO: UM ESTUDO DE SEU RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO NAS MAIORES PROPRIEDADES RURAIS DO ESTADO DE MATO GROSSO*

DEFERRED TAXES IN RANCHING ACTIVITY ORIGINATING FROM EVALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS BASED ON FAIR VALUE: A STUDY OF ITS RECGONITION AND REPORING IN THE GREAT RURAL PROPERTIES OF THE STATE OF MATO GROSSO

Ilirio José Rech

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB
Professor da União de Escolas Superiores de Rondonópolis - UNIR
Endereço: Rua Frei Carnaíba, 911 - Bairro Jardim Mato Grosso
CEP: 78740-385 – Rondonópolis/MT - Brasil
E-mail: ilirio@terra.com.br
Telefone: (66) 3422-2432

Ivone Vieira Pereira

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB
Professora da Universidade de Rio Verde - FESURV
Endereço: Rua Pascoal Moreira, 126 - Bairro Parque Bandeirante
CEP: 75900-000 - Rio Verde/GO - Brasil
E-mail: ivonevp@brturbo.com.br
Telefone: (64) 3621-0317

Josemar Ribeiro de Oliveira

Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor da União de Escolas Superiores de Rondonópolis - UNIR
Endereço: Rua Floriano Peixoto, 597 - Centro
CEP: 78700-090 – Rondonópolis/MT - Brasil
E-mail: josemar@unir-roo.br
Telefone: (66) 3411-0500

RESUMO

Os impostos diferidos são originados das diferenças entre os valores considerados para fins contábeis e os valores considerados para fins fiscais dos ativos e passivos de uma empresa. Na atividade rural de pecuária, um dos motivos que geram ativos e passivos por impostos diferidos é o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo. A legislação fiscal no Brasil determina que estes sejam incluídos no resultado tributável do período em que ocorrer a venda de tais ativos, surgindo, assim, diferença entre os valores dos ativos e dos passivos considerados para apuração do resultado contábil e do resultado tributável. A IAS 12 - Impostos sobre os rendimentos - determina que sejam evidenciados nas demonstrações financeiras os impostos diferidos por estas diferenças como ativos ou passivos.

* Artigo recebido em 09.06.2007. Revisado por pares em 30.11.2007. Reformulado em 28.01.2008. Recomendado em 06.02.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Organização responsável pelo periódico: FURB.

Assim, o objetivo deste estudo é analisar os efeitos da utilização dos critérios estabelecidos para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em relação aos impostos diferidos e verificar o tratamento dispensado a estes ativos e passivos pelas empresas que exploram a atividade rural de pecuária no Estado de Mato Grosso. Para isso, foram pesquisadas 21 empresas distribuídas nos diversos municípios do Estado. A metodologia utilizada foi de pesquisa exploratória e bibliográfica. Verificou-se que 33,3% das empresas de pecuária apresentam os impostos diferidos em seu balanço patrimonial. A mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo impactam o valor dos passivos por impostos diferidos e seu reconhecimento aumenta a transparência nas demonstrações financeiras das empresas agropecuárias por apresentar, de maneira ampla, os efeitos que eles provocam sobre o patrimônio.

Palavras-chave: Impostos diferidos. Valor justo. Pecuária.

ABSTRACT

Deferred taxes originate from the differences between the values considered for accounting ends and the values considered for the purpose of taxes: the assets and liabilities of a company. In rural livestock activity, one of the reasons that assets and liabilities for deferred taxes is generated is the recognition and measurement of the biological assets for fair value. Fiscal legislation in Brazil determines that these be included in the taxable result of the period in which the sale of such assets occurs, with difference thus between the values of the assets the liabilities considered when totaling up the accounting and the taxable result. The IAS 12 (Income Taxes) determines that financial statements evidence the taxes deferred by these differences as assets or liabilities. The objective of this study is to analyze the effects of the use of the established criteria for the recognition and measurement of biological assets in relation to deferred taxes and to verify the way these assets and liabilities were dealt with by companies involved in the livestock raising industry in the State of Mato Grosso. To do so, 21 companies were researched, distributed in various municipal districts of the State. The methodology used was exploratory and bibliographical research. It was verified that 33.3% of the livestock companies present the deferred taxes in her balance sheet. Measurement and recognition of the biological assets for fair value change the value of the liabilities for deferred taxes and its recognition increases transparency in the financial statements of agricultural companies by presenting in an ample way the effects that they provoke on assets.

Keywords: Differed taxes. Fair Value. Livestock.

1 INTRODUÇÃO

A produção agropecuária brasileira tem alcançado sucesso e destaque internacional devido à quantidade e qualidade dos produtos produzidos e comercializados. O setor agropecuário brasileiro encontra-se envolto em altas tecnologias, tanto no aspecto da genética produtiva quanto nos tratos culturais e técnicas cultivares. Assim, as grandes transformações nos anos recentes, tanto nos aspectos tecnológicos como de gestão, provocaram um elevado grau de desenvolvimento colocando-o em condições de competir no mercado internacional.

O avanço tecnológico provocou maior faturamento nas transações relacionadas ao *agribusiness*. Em dez anos, o país dobrou o faturamento com as vendas externas de produtos agropecuários e teve crescimento superior a 100% no saldo comercial. De acordo com o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA-USP) e a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), a estimativa do Produto Interno Bruto (PIB) do

agronegócio brasileiro, para o ano de 2006, era de 534,8 bilhões de reais. Só o PIB do setor primário, ou seja, da porteira para dentro, a estimativa era de R\$ 148,32 bilhões de reais, divididos em agricultura (83,45 bi) e pecuária (64,87 bi).

As altas somas movimentadas por este setor têm despertado o interesse de investidores que atuam nos mercados de capitais. Em 2004, a Renar Maças foi a primeira empresa do setor de agricultura e pecuária a lançar ações no mercado de capitais. Em 2005, o ingresso da COSAN, por meio de Oferta Pública Inicial (IPO), atraiu investidores como Bill Gates, Sergei Brin e Larry Page, donos da Microsoft e Google, respectivamente (Jornal O Globo de 21/02/2006). Em fevereiro de 2007, após o lançamento inicial das ações da usina de álcool São Martinho, estas variaram mais de 30% em uma semana.

Com a abertura de capital por meio da negociação de papéis na bolsa de valores de empresas do setor agropecuário, aumentam as possibilidades de investimentos de recursos financeiros internacionais. No entanto, para atrair maior volume de recursos para este setor, há necessidade de manter uma estrutura organizacional, administrativa e contábil adequada para responder aos questionamentos do mercado de capitais, disponibilizando informações tempestivas, oportunas e confiáveis que permitam aos investidores tomar decisões de acordo com suas expectativas.

O fator *disponibilidade de informações* é muito importante para o sucesso do mercado de capitais. Saudagaran e Diga (1997) afirmam que o sucesso dos mercados de capitais dos EUA e da UK se dá em virtude da crescente disponibilidade de informações financeiras com o propósito de ampliar a capacidade do investidor de tomar decisões. Assim, um dos caminhos para atrair investidores que possam aportar recursos no setor agropecuário passa pela elaboração e apresentação das demonstrações financeiras com base em padrões reconhecidos internacionalmente.

No sentido de reduzir as diferenças em busca da harmonização na forma de contabilização dos eventos relacionados à produção e transformação de ativos biológicos, o *International Accounting Standards Boards* (IASB) editou em 2000, após vários anos de discussão, a *International Accounting Standards 41 - Agriculture* (IAS 41) - com data de vigência a partir de 01 de janeiro de 2003.

Esta norma determina que os ativos biológicos em sua fase de transformação até a colheita sejam mensurados pelo valor justo e que as perdas e ganhos ocorridos no processo de transformação devem ser evidenciados na demonstração de resultado do período em que ocorrerem. Esse tratamento faz com que os lucros sejam reconhecidos em períodos menores (trimestral, semestral ou anual), e não mais de acordo com o período do ciclo operacional como normalmente era utilizado e permitido.

Assim, para oferecer informações financeiras de acordo com padrões internacionais, as empresas agropecuárias deverão se adaptar a essa norma. Porém, a legislação brasileira para apuração do lucro tributável das atividades rurais, determina que as receitas advindas do registro de nascimento de crias e da avaliação do estoque a preço de mercado (valor justo) componham a base de cálculo do imposto sobre a renda no período de apuração em que ocorrer a venda dos respectivos ativos (art. 16 da IN SRF nº 257, de 2002).

Essa diferença de tratamento entre os critérios contábeis para apuração do lucro e os critérios fiscais em relação ao mesmo evento faz surgir um novo elemento na contabilização dessa atividade: a mensuração e o reconhecimento de impostos diferidos.

De acordo com a IAS 12 (impostos diferidos), esse tipo de diferença é conhecido como diferença temporal, tendo em vista que, no futuro, ela deixará de existir quando se encerrar o ciclo operacional da atividade e os produtos forem comercializados ou consumidos. Ainda que o tratamento contábil dos impostos diferidos já tenha sido normatizado pelo IASC há mais tempo, em 1994, a introdução de novas formas de mensuração e reconhecimento de ativos nos procedimentos contábeis pode apresentar dificuldades para a sua utilização. Assim,

necessário se faz que haja uma reflexão para a aplicação dessas normas na atividade agropecuária, tendo em vista a nova sistemática.

Embora em todas as atividades os impostos diferidos por mensuração e reconhecimento a valor justo possam estar presentes, no setor rural, a pecuária é a atividade em que isso mais acontece. Neste sentido, o objetivo deste estudo é analisar os efeitos da utilização dos critérios estabelecidos para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em relação aos impostos diferidos e verificar o tratamento dispensado a esses ativos e passivos pelas empresas que exploram a atividade rural de pecuária no Estado de Mato Grosso.

Para alcançar esse objetivo, será estudada a norma internacional IAS 12, bem como a IAS 41, e inquiridos 52 proprietários rurais nos diversos municípios do Estado de Mato Grosso. Os proprietários responderam a um questionário estruturado com perguntas fechadas, elaboradas de modo a abranger certos aspectos que, na visão dos pesquisadores e com base na revisão da literatura, compreendem razoavelmente os requisitos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos impostos diferidos resultantes da mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo.

A relevância deste estudo está na contribuição que poderá trazer para o avanço no conhecimento dos efeitos provocados pela utilização do valor justo como critério de contabilização dos ativos biológicos para a apresentação das demonstrações financeiras das empresas agrícolas, bem como aprimorar as práticas contábeis aplicadas nesse setor. Justifica-se pelo número reduzido de estudos nessa área, pela relevância do setor no comércio nacional e internacional e pela capacidade de geração de emprego e renda para o Brasil.

Segundo Ríó (1997), os estudos podem ser classificados em exploratórios, descritivos, preditivos, explicativos e de ações. Em função da inovação da IAS 41, no que tange à aplicação do justo valor aos ativos biológicos, a pesquisa será de caráter exploratório, a qual será realizada por meio de investigação de campo e de levantamento bibliográfico, baseada principalmente nas IAS 41 e 12, livros e artigos científicos.

O restante deste estudo está estruturado da seguinte forma: a segunda seção define a contabilidade rural e sua importância; a terceira seção discute os aspectos dos impostos diferidos e a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo e seus efeitos; a quarta seção descreve a amostra e a população. A quinta seção apresenta e analisa os resultados da pesquisa. Finalmente, a sexta seção faz as considerações finais.

2 CONCEITO E DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE RURAL E SUA IMPORTÂNCIA

Para poder conceituar e definir a contabilidade rural, necessário se faz que se analise brevemente a conceituação de contabilidade como ciência que estuda o patrimônio das empresas. Para Most (1977), a contabilidade pode ser definida como a arte de registrar, classificar e resumir, de maneira significativa e em termos de dinheiro, transações e acontecimentos que são, ao menos em parte, de caráter financeiro, e interpretar seus resultados. Ainda, segundo o mesmo autor, pode ser também a sistemática de processamento e provisão de informações para a gerência de áreas operacionais de uma entidade, com capacidade de geração de relatórios para estas áreas.

Segundo Kan (1990), muitos ofereceram definições para a contabilidade, mas ninguém obteve sucesso na tentativa de estabelecer, com clareza, a natureza e extensão da contabilidade. Cada definição tem seu mérito em descrever essencialmente o que os contadores fazem, mas com limites nebulosos, sendo isso uma indicação do estado primitivo do desenvolvimento teórico da contabilidade hoje. O mesmo autor ressalva que, talvez, só entender de modo geral o que constitui a contabilidade seja suficiente para o presente.

Em suas contribuições para definir contabilidade, Kan (1990) destaca a definição de contabilidade da Associação Americana de Contadores (AAA). Para ela, a contabilidade é um

processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir julgamento e tomada de decisões pelos usuários da informação. Outra definição do mesmo autor é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Registrados (AICPA) que define contabilidade como uma atividade de serviço cuja função é prover informação quantitativa, primariamente de natureza financeira, sobre entidades econômicas reconhecidas a qual é útil para a tomada de decisões econômicas (KAM, 1990).

Considerando-se a contabilidade como sistema de suporte à tomada de decisões, sejam elas internas ou externas, pode-se adotar também o conceito utilizado por Atkinson et. al. (2000, p. 67) pelo qual define contabilidade como:

o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos.

Independente dos objetivos ou da atividade de uma empresa, a necessidade de informação financeira é inevitável. Assim, a contabilidade passa a suprir essa carência, tornando-se um sistema de informações financeiras e gerenciais. Em se direcionando à necessidade de informações das empresas que exploram a atividade rural, encontra-se a definição de Aloé e Valle (1976, p. 33), que afirmam que a contabilidade, quando aplicada à atividade rural, “têm por objetivo o estudo, registro e controle de gestão econômica do patrimônio das entidades que se dedicam a essas atividades”.

Das definições de contabilidade, se aplicadas às atividades rurais, poder-se-ia defini-la como contabilidade rural e dizer que seu objetivo é aplicar, adequadamente, os princípios e normas básicas da contabilidade sobre o patrimônio das entidades, de modo a identificar, classificar, registrar, resumir e comunicar, sistematicamente, as variações patrimoniais, bem como a situação financeira dessas entidades e as transformações provocadas pela combinação de recursos naturais, capital e esforço humano sobre organismos vivos.

Com base nessas definições de contabilidade, verifica-se a importância dessa ciência como instrumento de informação dos resultados obtidos nas empresas agropecuárias para a tomada de decisão, seja de usuários internos ou externos. Porém, um grande número de agropecuaristas não utiliza a contabilidade com o objetivo de auxiliar no processo de tomada de decisões. Souza (2004, p. 126) cita que apenas 10% dos pecuaristas abrangidos por sua pesquisa utilizam o balanço patrimonial na avaliação do resultado econômico-financeiro, sendo que este percentual sobe para 12,5% no auxílio à tomada de decisões. Os dados dessa pesquisa demonstram ainda que 12,5% usam a demonstração de resultados do exercício no processo de tomada de decisão e também para a avaliação econômico-financeira.

Todavia, esse não é um fenômeno exclusivo das entidades agropecuárias do Brasil. Hatteland e Knapskog (1993 apud SAMSETH 2000, p. 99) também encontraram baixos índices de utilização da contabilidade nas entidades agropecuárias da Noruega, índices semelhantes aos encontrados por Souza no Brasil. Apenas 12% das empresas norueguesas apresentavam suas informações financeiras de acordo com os padrões contábeis nacionais. As demais ostentavam apenas informações para atender ao fisco.

3 IMPOSTOS DIFERIDOS

Impostos diferidos, segundo a IAS 12, são as quantias de impostos sobre os rendimentos recuperáveis ou pagáveis no futuro. A importância da determinação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras das empresas surge porque o resultado contábil, em certas situações, não é igual ao resultado fiscal. Assim, o diferimento de impostos pode ocorrer por divergências na legislação tributária ou nos critérios contábeis adotados para o

reconhecimento e mensuração dos ativos ou passivos da empresa, os quais serão consumidos ou liquidados no futuro e farão parte do resultado em outros exercícios, provocando diferenças nas receitas e despesas, tributáveis ou dedutíveis, que possam ser atribuídas a este ou àquele exercício.

A aprovação da IAS 41 estabelece que as entidades agropecuárias devem mensurar os ativos biológicos pelo valor justo, tornando, assim, o valor do ativo maior ou menor em função da variação do valor de mercado a cada período de apuração das demonstrações financeiras. Essa diferença na forma de reconhecer o valor dos ativos biológicos provocará o reconhecimento de um valor que será oferecido ou deduzido da tributação no futuro.

Assim, surgem dois resultados diferentes: um contábil e outro fiscal. E este último será o exigido para fins de recolhimento dos impostos. Vale lembrar que ambos os resultados estão sujeitos à mesma taxa de tributação, considerando que as diferenças são temporárias, e, com isso, no futuro, ambos os resultados serão iguais. Então, tal diferença indica que, em algum momento, o valor do imposto pago foi maior que o devido, ou que o imposto devido é maior do que o efetivamente recolhido. Mas, com o passar do tempo, tais diferenças deixam de existir, uma vez que o imposto devido acumulado entre vários períodos e o efetivamente recolhido nesses períodos apresentará o mesmo resultado acumulado.

3.1 Classificação das diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil

As diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil podem ocorrer por fatores que apresentam características diferentes em função dos efeitos provocados nas duas formas de reportar o lucro das empresas. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 428) classificam as diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável em dois grupos: diferenças permanentes e diferenças temporárias. As diferenças permanentes estão relacionadas a políticas econômicas ou administrativas que não interferem no lucro contábil. Já as diferenças temporárias, podem resultar de diferenças no momento em que ocorrem os débitos e os créditos ao lucro ou de diferenças de bases alternativas de mensuração, utilizadas na contabilidade financeira e na contabilidade fiscal.

Niyama (2005, p. 69) destaca que as diferenças permanentes “resultam de divergências na apuração dos dois lucros (contábil e tributável), as quais nunca serão ajustadas no futuro, ou seja, tais diferenças permanecerão infinitamente”. Esclarece que as diferenças temporárias “resultam de divergências na apuração dos dois lucros (contábil e tributável), as quais serão ajustadas no futuro, de modo que tais diferenças deixarão de existir com o decorrer do tempo”.

A IAS 12 estabelece normas para reconhecimento e mensuração apenas das diferenças temporárias que são definidas, em seu parágrafo 5, como “diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação”. A mesma norma classifica as diferenças temporárias em tributáveis ou dedutíveis que são definidas da seguinte maneira de acordo com o parágrafo 5:

- a) Diferenças temporárias tributáveis são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada;
- b) Diferenças temporárias dedutíveis são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguindo o processo de harmonização contábil, por meio da Resolução no. 998/04 (CFC, 2006, p. 264), define da mesma forma que

a IAS 12, as diferenças temporárias, como “diferenças entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, que afetem ou possam vir a afetar a apuração dos tributos sobre os lucros”.

3.2 Reconhecimento e mensuração de ativos e passivos por impostos diferidos

No caso das diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis, torna-se necessário o reconhecimento de um passivo ou ativo por impostos diferidos, pois o valor contábil dos ativos ou passivos do período é maior ou menor que o valor fiscal tributável ou dedutível dos ativos ou passivos desse período. Essa diferença provocará uma variação no lucro tributável em função da tributação dos benefícios auferidos dos ativos ou uma redução em função da permissão de dedutibilidade dos passivos quando estes ocorrerem.

Para o reconhecimento de um ativo ou passivo por impostos diferidos, é necessário que a empresa tenha a expectativa de recuperar ou liquidar a quantia reconhecida como tal. Esta preocupação é inerente ao Princípio da Continuidade, tendo em vista que não teria sentido reconhecer um passivo por impostos, se a empresa não fosse operar tempo suficiente para que o fato gerador da obrigação tributária seja alcançado ou não tivesse a expectativa de gerar lucro suficiente nas operações futuras para compensar o imposto já recolhido.

Para reconhecer os impostos diferidos nas demonstrações financeiras, pode-se fazê-lo através de dois métodos: o método baseado no resultado e o método baseado no balanço patrimonial. O método baseado no resultado considera as diferenças temporárias entre o resultado contábil apurado antes do imposto e o resultado tributável considerado com base na legislação fiscal. Já o método do balanço, considera essas diferenças surgidas entre os valores dos ativos ou passivos mensurados para fins contábeis na data do balanço e os valores dos ativos ou passivos admitidos na legislação fiscal.

Observa-se na introdução da IAS 12, que esta veda a adoção do método baseado na demonstração do resultado, admitindo o uso do método baseado no balanço. Porém, em seu parágrafo 17, admite que algumas diferenças com base no resultado, consideradas tempestivas, devem ser reconhecidas como impostos diferidos. É o caso do lucro ou prejuízo contábil que surge com o reconhecimento dos ativos biológicos com base no valor justo.

Na definição de seus objetivos, a IAS 12 determina que as empresas precisam contabilizar as consequências fiscais de transações e outros acontecimentos, da mesma maneira que contabilizam as próprias transações ou acontecimentos que provocam os efeitos fiscais. Seguindo esta exigência, o parágrafo 57 determina que “a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou de outro acontecimento deve ser consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento”.

Assim, os impostos diferidos, que surgem em função de diferenças reconhecidas no resultado do período, devem ser incluídos na demonstração de resultado desse período e os impostos diferidos, resultado de transações ou eventos identificados no patrimônio líquido, devem ser incorporados ao patrimônio líquido.

Vale observar que, no caso da mensuração dos ativos biológicos a valor justo, tendo em vista o seu crescimento natural, é mais comum ocorrerem passivos por impostos diferidos em função da diferença entre o valor contábil e o valor tributável de ativos e sua contrapartida está na demonstração do resultado.

Porém, como estratégia para atrair investimentos no setor, é comum o governo, para fins fiscais, permitir a dedução da depreciação acelerada de máquinas, equipamentos ou outros ativos permanentes utilizados na atividade. Isso, na maioria das vezes, provoca o surgimento de passivos por impostos diferidos e raramente surgem ativos por impostos diferidos. Porém, não exclui a possibilidade de essas entidades apresentarem ativos por impostos diferidos que devam atender às recomendações estipuladas.

Quanto à mensuração dos ativos ou passivos por impostos diferidos, a IAS 12 determina, em seu parágrafo 47, que:

devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera sejam aplicadas no período quando seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.

Na mesma direção, a resolução CFC no. 998/04 (CFC, 2002, p. 267) determina que “os ativos ou passivos fiscais diferidos devem ser reconhecidos às alíquotas aplicáveis ao exercício em que o ativo deve ser realizado ou o passivo liquidado”.

Diferente do reconhecimento dos ativos biológicos, a IAS 12 não permite que os ativos e passivos por impostos diferidos sejam mensurados a valor presente. Porém, os ativos por impostos diferidos devem ser revistos a cada data de balanço (parágrafo 56 IAS 12) e isso é estabelecido pela Resolução CFC no. 998/04 (item 19.2.3.2).

O Quadro 1 demonstra um resumo geral dos motivos de surgimento de ativos e passivos por impostos diferidos.

Conceito	Ativo por Imposto Diferido	Passivo por Imposto Diferido
Natureza	Imposto a recuperar	Imposto a recolher
Tipo de diferença temporal	Dedutível ou a recuperar no futuro	Tributável ou a recolher no futuro
Surgimento por ativos	O valor fiscal é maior que o valor contábil	O valor contábil é maior que o valor fiscal (o mais comum na atividade pecuária de corte)
Surgimento por passivos	O valor contábil é maior que o valor fiscal	O valor fiscal é maior que o valor contábil
Surgimento por lucros	O lucro tributável é maior que o lucro contábil	O lucro contábil é maior que o lucro fiscal
Exemplos mais comuns	Valores contábeis de provisões ou despesas que serão consideradas dedutíveis no futuro pelo fisco	Valores contábeis de ativos superiores aos valores reconhecidos pelo fisco, receitas reconhecidas no lucro contábil que serão tributadas no futuro.

Quadro 1 – Resumo de ativos e passivos por impostos diferidos

Fonte: elaboração própria.

3.3 Mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo

A contabilização da maioria das operações na atividade agropecuária possui a mesma base conceitual das demais entidades, pois as transações e eventos, como operações de compra e venda que ocorrem, não diferem dos outros setores. Porém, as manifestações de seus ativos e a geração de resultados podem ser diferentes das demais entidades.

A capacidade de crescimento natural, produção, procriação e degeneração de seus ativos, tornam o reconhecimento e a mensuração desses ativos com características peculiares que não são encontradas nas atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços.

Conforme Ramírez (2003, p. 5), a agropecuária tem um processo distinto de auferir resultados. Exceto em poucas atividades rurais mais exóticas, o problema não está em vender, mas em produzir, pois, assim que o produto estiver acabado, o estado de incerteza da sua realização tornar-se-á muito reduzido.

Portanto, o resultado da atividade é gerado durante a transformação biológica das plantas e animais quando ocorre maior grau de incerteza. Nessa fase, os ativos biológicos estão sujeitos aos processos naturais de crescimento e transformação biológica, sendo mínima a ação do homem, a não ser pela atividade de proporcionar ambiente adequado para seu desenvolvimento e proteção contra predadores. Dessa forma, os ganhos podem ser

reconhecidos durante o seu processo de crescimento vegetativo e não no momento da venda, como em todas as outras atividades.

Nas atividades industriais, comerciais e de serviços, os ativos sofrem transformações que são fruto do esforço de máquinas ou de pessoas, os quais podem ser devidamente monitorados e controlados durante todo o processo de produção, tendo como característica o reduzido grau de incerteza sobre a qualidade final do produto acabado. Já na atividade agrícola, as transformações advêm da ação biológica da natureza, provocadas pelo processo natural de nascimento, crescimento e degeneração, próprias da característica de cada ativo.

3.3.1 Definição de valor justo

Uma das principais inovações introduzidas pela IAS 41 no cenário agropecuário é a obrigatoriedade da utilização do valor justo como critério para mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos. O termo valor justo é originado da tradução, em inglês, de *fair value*, que, primeiramente, foi utilizado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) na *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) 3 (1980, § 12 e 13), como consequência de introduzir o “*comprehensive income*”, uma concepção de resultado no sentido amplo (ÁLVARES et. al., 2005).

Segundo Nobes (1998), valor justo significa a quantia que compradores e vendedores estariam dispostos a trocar seus ativos em uma operação com base puramente comercial. O FASB define valor justo como o montante pelo qual um ativo poderia ser alienado, ou um passivo cancelado, em uma transação entre partes independentes, dispostas a realizar a operação em situação diferente de uma liquidação ou de uma venda forçada (*STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS - SFAS 107*, 1991). Com definição semelhante ao FASB, a IAS 41 (§ 8) define valor justo como a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que nenhum relacionamento exista entre elas.

3.3.2 Utilização do valor justo para mensuração dos ativos biológicos

Embora sejam desconhecidas pesquisas que indiquem a utilização do valor justo para as atividades de pecuária de corte, foram encontrados estudos realizados em outras atividades que indicam o seu emprego, ainda que uns concordem com suas vantagens e outros discordem delas. Na opinião de Álvares et al. (2005, p.1), o critério do valor justo pode ser considerado mais adequado que o custo histórico para avaliação de ativos que apresentem um mercado regular no qual o principal indicador de valor justo é o valor praticado nas transações nesse mercado.

Viana e Rodrigues (2004), em pesquisa realizada nas empresas produtoras de vinhos do porto, observaram que a maioria delas prefere ter seus ativos biológicos avaliados a valor de mercado, seguindo o critério adotado na IAS, tendo em vista que os ativos destas companhias têm capacidade de geração de benefícios por longo tempo.

Burnside (2005), em pesquisa realizada com companhias de produtos florestais na Suécia, conclui que estas empresas apresentam grandes dificuldades para se adaptarem ao critério de valor justo, representando-lhes trabalho extra e muitos obstáculos para demonstrar o valor justo de seus ativos. Isso devido ao fato de seus produtos terem períodos de maturação de até 100 anos. Assim, para obter o valor justo, elas devem aplicar o critério de fluxo de caixa descontado esperado dos ativos, pois não têm um mercado regular deles nas diversas fases de maturação, justificando, então, as dificuldades.

A mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo proporciona melhores informações, pois pode prever com maior precisão a capacidade de pagamento e de geração de caixa das empresas sob análise, ou com a qual o usuário da informação contábil possa ter

relação. Além de que elimina as diversas técnicas de alocação de custos, apresentando um resultado com menores possibilidades de viés.

3.3.3 Exigências da IAS 41 para a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo

Para se reconhecer um ativo, é necessário que ele seja identificado por meio das características que o definem. Assim, Most (1977) afirma que ativos não são somente recursos, propriedade econômica ou coisas de valor possuídas pela empresa, mas, segundo a definição de Paton (apud MOST, 1977), é qualquer elemento, material ou não, para o qual os proprietários investem livremente seus recursos e originam, na saída, um valor de ativo.

A IAS 41 estabeleceu os critérios para o reconhecimento dos ativos biológicos, definidos em seu parágrafo 10, em que especifica que uma empresa deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando e somente quando:

- a) a empresa controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- b) seja provável que benefícios econômicos associados ao ativo fluirão para a empresa;
- c) o valor justo ou custo do ativo possa ser confiavelmente mensurado.

Entre os critérios adotados pela IAS 41, para fins deste estudo, destaca-se o estabelecido na letra “c” do parágrafo 10 combinado com o parágrafo 12 da mesma IAS, em que determina que os ativos biológicos devem ser mensurados no reconhecimento inicial e em cada data do balanço pelo seu valor justo, menos os custos estimados para vender os ativos.

Para que seja possível atender ao critério de mensuração do valor justo, a IAS 41 pressupõe a existência de um mercado ativo para o ativo biológico, estabelecendo que este deva possuir as seguintes condições: a) os itens negociados dentro do mercado são homogêneos; b) podem ser encontrado a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; c) os preços estão disponíveis ao público (IAS 41 § 8).

Observa-se que, tendo em vista o volume de animais produzidos e comercializados no Estado de Mato Grosso, este apresenta todas as características definidas na IAS para ser considerado como mercado ativo. Em 2005, o Estado destacou-se por apresentar, na última década, um dos maiores crescimentos na produção agropecuária. Segundo dados do IBGE de 2005, na pecuária, o Estado possuía o maior rebanho comercial do Brasil com mais de 26 milhões de cabeças. Só no ano de 2005, foram comercializadas mais de cinco milhões de carcaças de bovinos em 17 grandes frigoríficos instalados no Estado, que vendiam carne bovina para o mercado local e para o mercado europeu e asiático.

As principais praças de comercialização estão localizadas nas cidades de Rondonópolis, Cáceres, Sinop, Barra do Garças, Água Boa e Cuiabá. No Estado, também atuam empresas que comercializam em leilões de animais vivos, chegando a negociar e a colocar à disposição de compradores até 10.000 animais por evento. O leilão de Água Boa - MT é considerado o 2º maior do mundo com registro no *Guinness Book*, conforme o Diário de Cuiabá (www.diariodecuiaba.com.br).

Além da comercialização de animais vivos e de carne, o Estado se destaca no campo genético com a produção de animais de alta linhagem como o touro Panagpur da A.L. Paulicéia que alcançou destaque nacional por sua elevada qualidade genética. Neste sentido, destaca-se a venda de animais dessa descendência como uma fêmea que, na Expozebu 2003 de Uberaba-MG, foi arrematada por R\$ 1,2 milhão. O touro Panagpur é o reprodutor mais premiado da história da Raça Nelore (JORNAL 1ª HORA, www.primeirahora.com.br). Acesso em 08 Fev. 2007. Assim, para as empresas agropecuárias deste Estado, é perfeitamente possível a mensuração dos animais pelo valor justo.

3.3.4 Efeitos da mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo nos impostos diferidos das empresas de pecuária

Para demonstrar, por meio de exemplos numéricos, utiliza-se, a título de ilustração, uma empresa de pecuária que atua na atividade de recria e engorda com a aquisição de um lote de 100 bezerros no início do período de 20x1. Considera-se o valor de um bezerro, no início do período, de R\$ 300,00 e, no final, de R\$ 350,00. O valor de um garrote, no final do período, era de R\$ 470,00. Considerando que os bezerros foram comprados no início do período 20x1 e constavam no balanço no final do mesmo período, o cálculo da variação patrimonial, de acordo com o que estabelece a IAS 41, é apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Demonstração da variação patrimonial dos ativos biológicos pelo valor justo

Descrição	Valor Contábil	Valor fiscal
Valor do lote de bezerros de 12 meses no início do ano 20X1 (100 x 300)	\$ 30.000	\$ 30.000
Gastos do período com manutenção do rebanho		\$ 5.000
Valor do lote de novilhos de 24 meses no final do ano 20x1 (100 X 470)	\$ 47.000	\$ 35.000
Despesas com vendas estimadas	(2.000)	
Valor dos ativos no final do período	45.000	35.000

Fonte: elaboração própria.

Observa-se que há uma diferença, entre o valor fiscal e o valor contábil dos ativos, de R\$ 10.000,00, o que provoca um passivo por impostos diferidos. Portanto, com base no estabelecido pela IAS 12, a empresa deve reconhecer um passivo por impostos diferidos resultante da mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo.

Para verificar o encontro entre o lucro contábil e o lucro fiscal, apresenta-se, na Tabela 2, a simulação da venda dos animais no 1º dia do período seguinte – 20x2, destacando, para efeito de facilitar a visualização, que não houve variação na cotação dos animais a valor de mercado entre a data do balanço e a data da venda.

Tabela 2 – Apuração do lucro contábil e fiscal após a venda do lote de ativos biológicos

Demonstração do resultado	DRE Contábil		DRE Fiscal	
	Antes da venda	Após a venda	Antes da venda	Após a venda
Receita na venda de garrotes (100 x 760)	47.000	47.000	0	47.000
(-) Custos dos animais	-35.000	47.000	0	-35.000
(=) Lucro Bruto	12.000	0	0	12.000
(-) Despesas com vendas	-2.000	0	0	-2.000
(=) Lucro antes do imposto de renda	10.000	0	0	10.000
(-) Provisão de imposto sobre a renda (25%)	-2.500	0	0	-2.500
(=) Lucro Líquido	7.500	0	0	7.500

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se, na Tabela 2, que o Imposto de Renda devido pela comercialização dos animais é o mesmo valor que já havia sido contabilizado como impostos diferidos e o lucro contábil e lucro tributável também são os mesmos. Observa-se ser nesse momento que o imposto diferido se torna imposto a recolher, ou seja, surge de fato a obrigação tributária que até o momento era apenas um valor reconhecido contabilmente em função da diferença de valor dos ativos biológicos.

4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Tendo em vista que o Estado de Mato Grosso não possui um cadastro geral específico das propriedades rurais que exploram a atividade pecuária, o presente trabalho foi direcionado no sentido de identificar entre as 200 maiores propriedades rurais do Estado as que possuem

atividade de bovinocultura de corte. Assim, por meio de um questionário com perguntas fechadas, procurou-se identificar se estas evidenciam os impostos diferidos e os ativos biológicos pelo valor justo e seus efeitos nas demonstrações financeiras.

O universo de propriedades rurais no Estado de Mato Grosso ultrapassa a 90.000 propriedades. Dada a dificuldade de pesquisar todas, foram selecionadas as 200 maiores propriedades com base na extensão da área, coletadas no banco de dados do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária do Estado de Mato Grosso (INCRA-MT).

De acordo com Nantes e Scarpelli (2001), o setor mais tecnificado da agropecuária representa em torno de 10 a 12% das propriedades rurais e estas produzem mais de 80% da produção nacional. Na maioria das vezes, essa tecnificação está mais presente nas grandes propriedades que, geralmente, apresentam maior nível de organização contábil-financeiro. Assim, partiu-se da premissa de que as 200 maiores propriedades em extensão de área possam ser um bom indicador para o objeto da pesquisa.

A distribuição das propriedades pela extensão da área é composta conforme consta na Tabela 3. Destaca-se que a propriedade de maior extensão de área, presente na população da pesquisa, possui 470.017 hectares e o tamanho médio das propriedades é de 36.561 hectares.

Tabela 3 – Distribuição das propriedades rurais com base na extensão da área em hectares

Área (em hectares)		Frequência	%	% Acumulado
9.262,00	19.261,00	99	49,5%	49,5%
19.262,00	29.261,00	37	18,5%	68,0%
29.262,00	39.261,00	25	12,5%	80,5%
39.262,00	49.261,00	8	4,0%	84,5%
49.262,00	59.261,00	10	5,0%	89,5%
59.262,00	69.261,00	5	2,5%	92,0%
69.262,00	79.261,00	7	3,5%	95,5%
Mais de 79.262,00		9	4,5%	100,0%
Total		200	100,0%	

Fonte: elaboração própria.

As principais atividades rurais desenvolvidas no Estado de Mato Grosso são: produção de soja, algodão, milho e pecuária de corte. São, portanto, essas as atividades rurais nas quais as entidades da amostra podem estar envolvidas e, por isso, foram as principais indicadas no questionário.

5 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE

A pesquisa foi realizada por meio de um questionário composto de 17 perguntas fechadas que objetivavam, inicialmente, estabelecer o perfil das empresas respondentes, destacando a forma de constituição, volume de receita para as empresas que indicaram desenvolver a atividade de pecuária, com o tratamento dos impostos diferidos e dos ativos biológicos.

Do total de 200 questionários enviados, 52 empresas responderam e indicaram as principais atividades que desenvolvem em suas propriedades, indicadas na Tabela 4.

Tabela 4 – Tipo de atividades desenvolvidas pelas empresas

Tipo de atividade	n	%
Produção de soja	41	78,85
Produção de algodão	23	44,23
Produção de milho	3	5,77
Criação de gado	21	40,38

Fonte: elaboração própria.

Observa-se que a maioria das empresas indicou explorar mais de uma atividade simultaneamente; assim, tem-se que a atividade de criação de gado nessas empresas é consorciada com a produção de soja, milho e algodão. Desta forma, nosso estudo concentra-se nas 21 empresas que apontaram explorar a atividade de pecuária independente de sua forma de consorciamento.

Para traçar o perfil básico das empresas, partiu-se das premissas básicas de que a forma de constituição societária e o volume de receita bruta poderiam sugerir maior organização contábil e, com isso, maior a possibilidade de a empresa estar adaptada ao tratamento dos impostos diferidos de acordo com as normas internacionais e nacionais de contabilidade.

A Tabela 5 mostra o perfil das entidades pesquisadas com base na forma de constituição, destacadas por entidades respondentes e pelas entidades que possuem a atividade de pecuária de corte.

Tabela 5 - Forma de constituição das empresas

Tipo de Organização	Geral		Pecuária	
	N	%	N	%
Sociedade Ltda	10	19,2%	7	33,3%
S/A Capital Fechado	15	28,8%	7	33,3%
S/A Capital Aberto	0	0,0%	0	0,0%
Pessoa Física	27	51,9%	7	33,3%
Total	52	100,0%	21	100,0%

Fonte: elaboração própria.

Pelos dados da pesquisa, nota-se que as empresas exploradoras da atividade pecuária não apresentam uma forma de constituição predominante, diferindo do total de empresas que responderam ao questionário de pesquisa, tendo em vista que estas apresentaram um perfil com predominância (51,9%) a se organizar em nome do proprietário da empresa. Porém, destaca-se que o número de empresas a explorar essa atividade e se organizar em nome dos proprietários, pessoa física, reduz-se, ampliando as organizadas em forma de Sociedade Ltda e de S/A Capital Fechado.

Na Tabela 6, apresenta-se a relação entre a forma de organização das empresas e a evidenciação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras.

Tabela 6 - Relação entre a forma de organização das empresas e a apresentação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras

Tipo de Organização	Não Possui		Não apresenta no BP		Apresenta no Balanço		Total
	N	%	n	%	n	%	
Sociedade Ltda	5	83,3	2	25,0	0	0,0	7
S/A Capital Fechado	0	0,0	0	0,0	7	100,0	7
S/A Capital Aberto	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
Pessoa Física	1	16,7	6	75,0	0	0,0	7
Total	6	100,0	8	100,0	7	100,0	21

Fonte: elaboração própria.

De acordo com os dados da Tabela 6, as empresas organizadas sob a forma de S/A Capital fechado apresentam em suas demonstrações financeiras os impostos diferidos destacados no balanço. Entre as empresas organizadas em Sociedades Ltdas, verifica-se que 5 empresas indicaram não possuir tais ativos e duas informaram que possuem, porém não apresentam no balanço patrimonial. Das empresas organizadas sob forma de Pessoa Física,

como seria de se esperar, a maioria (6) informou que possui, mas não apresenta no balanço patrimonial.

Considerando que o volume de receita bruta da empresa pode interferir na forma de apresentação das informações financeiras, inclui-se no questionário uma pergunta objetivando classificar os respondentes em faixas diferenciadas de receita bruta. A Tabela 7 aponta a distribuição das empresas de acordo com o volume de receita.

Tabela 7 - Volume de receita das empresas

Volume de receita bruta	Geral		Pecuária	
	n	%	n	%
Até 50 Milhões de Reais	35	67,3%	10	47,6%
De 50 a 100 Milhões de Reais	13	25,0%	7	33,3%
De 100 a 150 Milhões de Reais	4	7,7%	4	19,0%
Mais de 150 Milhões de Reais	0	0,0%	0	0,0%
Total	52	100,0%	21	100,0%

Fonte: elaboração própria.

Na Tabela 7, observa-se que, das empresas que exploraram a atividade de pecuária, um índice maior possui receitas acima de 50 milhões de reais (52,4%), enquanto do total das empresas que responderam ao questionário, esse índice não chega a 33%.

Porém, essa pergunta foi incluída para verificar se o volume de receitas teria influência na forma de apresentar os impostos diferidos. Isso está apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 - Relação entre volume de receita e evidenciação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras

Impostos Diferidos / Volume de receita bruta	Não Possui			Possui, mas não apresenta no Balanço Patrimonial			Possui e apresenta no Balanço Patrimonial			Total
	n	%(a)	%(b)	n	%(a)	%(b)	N	%(a)	%(b)	
Até 50 Milhões	6	60,0	85,7	4	40,0	57,1	0	0,0	0,0	10
De 50 a 100 Milhões	0	0,0	0,0	2	28,6	28,6	5	71,4	71,4	7
De 100 a 150 Milhões	1	14,3	14,3	1	25,0	14,3	2	50,0	28,6	4
Mais de 150 milhões	0	0,0	0,0	0	0,0	0,0	0	0,0	0,0	0
Total	7	33,3	100,0	7	33,3	100,0	7	33,3	100,0	21

Fonte: elaboração própria.

Nota (a): %(a) é a relação entre o número de empresas conforme o tratamento dos impostos e o total da classe conforme o faturamento.

Nota (b): %(b) é a relação entre o número de empresas conforme o tratamento dos impostos e o total da classe conforme o tratamento dispensado.

Observando os dados da Tabela 8, verifica-se que entre as empresas que indicaram as alternativas de não possuir impostos diferidos, possuir, mas não apresentar nas demonstrações financeiras e possuir e apresentar nas demonstrações financeiras, o percentual é o mesmo, ou seja, 33,3% (7 empresas cada). Das 10 empresas que possuem faturamento de até 50 milhões, 60% indicaram que não possuem impostos diferidos enquanto 40% possuem, mas não apresentam no balanço patrimonial. Observa-se que, das empresas que afirmaram não possuir impostos diferidos, 85,7%- %(b) apresentaram faturamento de até 50 milhões de reais.

Em relação às empresas que indicaram possuir impostos diferidos, mas não apresentar nas demonstrações financeiras, o percentual também é maior [57,1% - %(b)] entre as empresas com faturamento até 50 milhões de reais. Porém, entre as empresas que indicaram possuir, e não apresentar os impostos diferidos nas demonstrações financeiras, constam duas com faturamento entre 50 e 100 milhões e apenas uma empresa com faturamento entre 100 e

150 milhões de reais, evidenciando não ser essa uma característica individual das empresas com ‘menor’ faturamento.

Por outro lado, verifica-se que, entre as empresas com faturamento entre 50 e 100 milhões, está o maior índice de empresas (71,4%) que indicou possuir e apresentar os impostos diferidos nas demonstrações financeiras.

Para confrontar a relação entre o tratamento dispensado aos ativos biológicos e os impostos diferidos, o questionário de pesquisa incluiu uma pergunta sobre o tratamento dado à avaliação dos estoques de animais e plantas vivos. A Tabela 9 evidencia as respostas das empresas.

Tabela 9 - Indicação da avaliação de animais e plantas vivos pelo valor de mercado ou pelo custo histórico

Avaliação dos ativos biológicos	Geral		Pecuária	
	n	%	n	%
Os animais e plantas vivos são avaliados pelo custo histórico	38	73,1	16	76,2
Os animais e plantas vivos são avaliados pelo valor de mercado	14	26,9	5	23,8
Total	52	100	21	100

Fonte: elaboração própria.

Observando os dados da Tabela 9, nota-se que 23,8% das empresas de pecuária avaliam os ativos biológicos pelo valor de mercado. Esse valor é um pouco inferior ao apresentado pelas empresas que responderam ao questionário da pesquisa as quais exploram as diversas atividades rurais.

A Tabela 10 apresenta um resumo geral do tratamento dispensado pelas empresas aos impostos diferidos em suas demonstrações financeiras.

Tabela 10 - Evidenciação dos impostos diferidos pelas empresas das diversas atividades em geral e por empresas que exploram as atividades de pecuária

Empresas que responderam ao questionário da pesquisa	Geral		Pecuária	
	n	%	n	%
Impostos Diferidos				
Não possuem impostos diferidos	18	34,6	6	28,6
Não apresentam no balanço patrimonial	19	36,5	8	38,1
Destacam apenas em notas explicativas	0	0,0	0	0,0
Apresentam no balanço	15	28,8	7	33,3
Total	52	100	21	100

Fonte: elaboração própria.

Ao analisar o valor absoluto das respostas da Tabela 9, verifica-se que 5 empresas utilizam o valor de mercado para mensurar os animais e plantas vivos. Mas, ao realizar a comparação entre as empresas que possuem impostos diferidos e apresentam no balanço patrimonial (Tabela 10), contata-se que 7 empresas indicaram esta prática contábil, havendo uma diferença em duas empresas. Isso pode ser justificado, tendo em vista que os impostos diferidos também se originem da avaliação de outros ativos ou passivos e não apenas da avaliação dos ativos biológicos a valor de mercado.

6 CONCLUSÕES

O reconhecimento nas demonstrações financeiras dos impostos diferidos, que são originados pelas diferenças entre o valor contábil dos ativos e passivos e o valor fiscal mesmos, demonstra, de maneira mais fiel e verdadeira, o patrimônio e as variações patrimoniais das empresas de pecuária.

Da mesma forma, o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo faz com que haja maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas. Porém, é necessário que todos os efeitos provocados no patrimônio das empresas pela adoção desse critério contábil sejam considerados na apresentação das demonstrações financeiras.

Observa-se que, entre as empresas pesquisadas, as que se organizam em forma de S/A capital fechado está o maior índice de empresas que indicaram adotar o tratamento contábil dos impostos diferidos preconizado nas normas de contabilidade.

Os resultados da pesquisa demonstram que apenas parte das empresas pesquisadas utiliza o valor justo para mensurar e reconhecer os ativos biológicos (23,8%). Embora o critério de tratamento contábil dos impostos diferidos tenha sido introduzido no cenário contábil há mais tempo, somente 28,8% do total das empresas pesquisadas e 33,3% das empresas de pecuária apresentam os impostos diferidos em suas demonstrações financeiras. Esses dados mostram que a maioria das empresas, que fizeram parte da pesquisa, não reconhece os ativos e passivos por impostos diferidos em suas demonstrações contábeis, sejam eles por reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo ou de reconhecimento de outros ativos e passivos que apresentem valor contábil diferente do valor fiscal.

Esses resultados, apesar de apresentarem valores um pouco superiores às pesquisas de Souza (2004) e Hatteland e Knapskog (1993), mesmo considerando a evolução da contabilidade neste período, indicam que a contabilidade na atividade de pecuária no Estado de Mato Grosso ainda não está adaptada às evoluções contábeis quanto ao tratamento de ativos e passivos por impostos diferidos.

Novas pesquisas seriam necessárias para analisar os efeitos, para os usuários da contabilidade, desse distanciamento no tratamento recomendado pelas normas internacionais de contabilidade para os vários elementos que compõem o patrimônio das empresas e sua forma de apresentação nos relatórios financeiros das entidades de pecuária.

REFERÊNCIAS

ALVARES, José M^a Carlos; BUENO, Maria Paz Horno; ROSA, Ana Carrasco. La contabilidad internacional en la produccion de aceite de oliva. *ECO 19*. Universidad de Jean – Espanha.- Foro Economico y Social – 2005. Disponível em: <www.expoliva.com/expoliva2005/symposium/comunicaciones/ECO-19.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BURNSIDE, Angélica. IAS 41 of the forest industry: a study of the forest products companies conception of the IAS 41 today. School of Economics and Commercial Law. Goteborg University 2005. Disponível em: <<http://www.handels.gu.se/epc/archive/>> Acesso em: 09 jan. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 2006.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *SFAC 3*. Disponível em: <www.fasb.org>. Acesso em: 15 fev. 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. *Anuário Estatístico 2004*. Disponível em: <www.ibge.gov.br> . Acesso em: 08 fev. 2007.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras – 2003. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 15 fev. 2007.

_____. *International accounting Standards nº 12 – Impostos sobre o rendimento*. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 15 fev. 2007.

_____. *International Accounting Standards nº 41 – Agriculture*. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 15 fev. 2007.

KAN, Vernon. *Accounting theory*. 2 ed. New York: John Wiley. 1990.

MOST, Kenneth. *Accounting theory*. Columbus: Grid, 1977.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative international accounting*. 7. ed. New Jersey: Pearson, 2002.

RAMÍREZ, Alcira Calvo de. *Aspectos de valuacion e exposicion de los estados contables de empresas agropecuarias*. Disponível em: <http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_27/com_27.htm#objetivos>. Acesso em: 28 dez. 2006.

RÍO, Maria José González. *Metodologia de la investigacion social: técnicas de recolecion de dados*. Valência/Espanha: Editora Aguaclara, 1997.

SAMSETH, Knut. Tax accounting versus management accounting. *Agenda 2000 and the FADN agenda*. Agricultural Economics Research Institute (LEI) The Hague. June, 2000. Disponível em: <www.fadn.eu>. Acesso em: 15 fev. 2007

SAUDAGARAN, Shahrokh M.; DIGA, Joselito G. Financial reporting in emerging capital markets: characteristics and policy issues. *Accounting Horizons*, v. 11, n. 2, p. 41-46, June 1997.

SOUZA, Domingos Carvalho de. *A utilização da informação contábil na atividade pecuária do estado do Rio Grande do Norte: um enfoque nos demonstrativos gerados para a tomada de decisão*. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 2004.

VIANA, Rui Couto; RODRIGUES Lúcia Lima. *A special accounting treatment for special industries: evidence from Port wine industry accounting practices*. University of Porto, Faculty of Economics e School of Management and Economics, February 2004. Disponível em: <<http://www.econ.upf.edu/docs/seminars/couto.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2007.

USINEIROS querem estoques. *Jornal o Globo*, Online. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/>>. Acesso em: 22 fev. 2007.